

УДК 330.322:336.763 (575.2) (04)

УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ИЛИ ИНВЕСТИЦИОННОЙ СОБСТВЕННОСТИ

А.К. Ержанов – канд. экон. наук, доцент
Казахский национальный аграрный университет, г. Алматы

The article deals with the problems of accounting of long-term tangible assets or investment property.

Основные средства имеют ряд признаков, отличных от нематериальных активов и финансовых вложений. В связи с этим долгосрочные активы организации могут быть подразделены на материальные (в состав которых входят основные средства), нематериальные и финансовые активы.

Критерием качественной характеристики основных средств является стоимостной предел, ставший границей между основными и оборотными средствами. На практике в соответствии с нормативными актами, регулирующими порядок учета основных средств, он неоднократно менялся в результате происходящих инфляционных процессов. Следует отметить, что необходимость выделения в качестве критерия основных средств стоимостного предела вызывал спор среди отечественных экономистов. Так, профессор И.С. Шульман считал, что средства можно считать основными, опираясь лишь на один критерий – срок их функционирования в процессе производства, а “стоимостной барьер”, разделяющий средства труда, относимые в состав основных или оборотных средств, роли не играет.

Действительно, стоимостной критерий отнесения средств труда к основным имеет ряд существенных недостатков. Во-первых, данный критерий весьма условен и поэтому не обеспечивает объективности учетных показателей. Во-вторых, стоимостные пределы непостоянны, в связи с чем однотипные объекты в разное время относились то к основным, то к

оборотным средствам. В-третьих, единый лимит непригоден для учета потребностей всех отраслей народного хозяйства, что приводило к его отмене для некоторых объектов основных средств (сельскохозяйственных машин и орудий, строительных механизированных инструментов, оружия, рабочего и продуктивного скота).

В связи с этим, на наш взгляд, стоимостной предел не должен являться определяющим критерием, выделяющим основные средства из числа остальных активов организаций, поскольку он зависит от инфляционных изменений в экономике. Однако этот критерий полностью игнорировать не стоит, поскольку все средства труда с незначительной стоимостью, но со сроком действия более одного года, следовало бы относить к категории основных средств. С бухгалтерской точки зрения такое положение лишено здравого смысла. Стоимостной предел отнесения объектов учета к оборотным или основным средствам должен являться элементом учетной политики организации и самостоятельно определяться ее руководителем.

В зарубежной практике учета, согласно Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) №16 “Основные средства”, используются три критерия отнесения активов к основным средствам: материальность (наличие физической формы), сфера действия (использование компанией в процессе производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных

целей) и длительность срока использования (в течение более одного года).

Основным критерием отнесения долгосрочных материальных активов к инвестиционной собственности является цель ее приобретения. Инвестиционная собственность не может быть использована в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), для управленческих целей или сдачи в текущую аренду, не может быть предназначена для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности. Основная цель приобретения инвестиционной собственности – получение организацией экономических выгод в виде ренты, арендных платежей или прироста стоимости капитала. При определении того, соответствует ли объект определению инвестиционной собственности, необходимо опираться на профессиональное суждение.

Инвестиционной собственностью могут являться земельные участки, здания, части зданий, либо и то и другое. Инвестиционная собственность может находиться в распоряжении самого собственника или арендатора (по договору финансового лизинга). Отношения условий владения, пользования и распоряжения, характеризующие объекты инвестиционной собственности, можно представить следующим образом (табл. 1).

Принадлежащие организации юридические права распоряжения, владения и пользования на объекты инвестиционной собственности, должны лежать в основе при определении балансовых и забалансовых счетов учета инве-

стиционной собственности. Исходя из наличия прав на объекты, инвестиционная собственность может быть структурирована следующим образом (табл. 2).

Для учета инвестиционной собственности, находящейся в полном распоряжении, владении и пользовании собственника, а также инвестиционной собственности, переданной арендодателем во временное владение и пользование по договору финансового лизинга (при условии учета инвестиционной собственности на балансе арендодателя) может быть применен балансовый счет “Доходные вложения в активы организации”. Инвестиционная собственность, полученная арендатором в капитализированный финансовый лизинг (при условии учета ее на балансе арендатора) подлежит отражению на балансовом счете “Инвестиционная собственность, полученная в аренду”. Инвестиционная собственность, переданная арендодателем в капитализированный финансовый лизинг (при условии учета ее на балансе арендатора) подлежит отражению на забалансовом счете “Инвестиционная собственность, переданная в аренду”.

В процессе осуществления предпринимательской деятельности организация может изменить свои намерения в отношении имеющейся у нее инвестиционной собственности. Для отражения этих изменений в учетную практику может быть введено понятие “переклассификация”. Рекомендации по переклассификации активов организации могут быть сведены к следующему (табл. 3).

Таблица 1

Отношения условий владения, пользования и распоряжения, характеризующие объекты инвестиционной собственности

Объекты инвестиционной собственности	Находятся в собственности	Находятся во владении и пользовании	Цель приобретения инвестиционной собственности собственником (арендодателем)
Земельные участки, здания, часть зданий	Собственника	Собственника	Получение ренты или выгод в связи с приростом капитала
Земельные участки, здания, часть зданий	Арендодателя	Арендатора по договору финансового лизинга	Получение арендных платежей
Земельные участки, здания, часть зданий	Арендодателя	Арендатора по договору оперативного лизинга	Получение арендных платежей

Таблица 2

Предлагаемая классификация инвестиционной собственности исходя из имеющихся на нее юридических прав

Вид инвестиционной собственности	Примечание
Учитывается на балансе организации	
Инвестиционная собственность, находящаяся в полном владении, пользовании и распоряжении собственника.	Инвестиционная собственность, полученная в капитализированный финансовый лизинг
Инвестиционная собственность, переданная арендодателем во временное владение и пользование	Инвестиционная собственность, переданная по договору операционной аренды
Учитывается за балансом организации	
Инвестиционная собственность, переданная арендодателем во временное владение и пользование	Инвестиционная собственность, полученная в капитализированный финансовый лизинг

Таблица 3

Переклассификация активов

Изменение предназначения активов	Перевод объекта в инвестиционную собственность	Исключение объекта из инвестиционной собственности
Земельные участки, здания или части зданий предназначаются для использования в процессе производства продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих целей. Земельные участки, здания или части зданий предназначаются для продажи. Закачивается период, в течение которого владелец использует земельные участки, здания или части зданий в процессе производства продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих целей. Завершаются строительные работы или реконструкция зданий или части зданий		Переводятся в категорию "основные средства"
	Переводятся из категории "основные средства"	Переводятся в категорию "товары"
	Переводятся из категории "незавершенные капитальные вложения"	

Таким образом, долгосрочным материальным активам должны быть присущи следующие существенные характеристики:

- они воплощают в себе возможную будущую выгоду, которая предполагает способность долгосрочных материальных активов самих по себе или взятых в совокупности с другими активами прямо или косвенно вносить свой вклад в будущие чистые денежные поступления;
- однажды приобретенные организацией долгосрочные материальные активы продолжают ими оставаться до тех пор, пока некоторые события и обстоятельства не уничтожат будущую выгоду или лишат организацию способности получать ее (при передаче другой организации, ликвидации, в случае непроизводительного потребления);

- если долгосрочные материальные активы не используются длительное время и не будет определенных перспектив в отношении их использования, они не должны числиться в бухгалтерском учете, так как включение их в состав активов организации исказит соотношение полученных доходов от их использования и расходов, связанных с их содержанием. В таком случае долгосрочные материальные активы исключаются из активов организации и подлежат отражению в качестве имущества, не приносящего доход;
- если организация изменяет свои намерения в отношении имеющихся у нее долгосрочных материальных активов, производится их переклассификация из одной категории долгосрочных материальных активов в другую.
В некоторых случаях активы исключаются из состава долгосрочных материальных активов и переводятся в категорию краткосрочных.